

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Ralph Kilches, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Wohnungseigentumsgemeinschaft (im Folgenden kurz: WEG), bezifferte in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2002 die Summe der mit 20% zu versteuernden

Umsätze mit 30.214,03 €; die darauf entfallende USt wurde mit 6.042,93 € angegeben (Kennzahl 022 der USt-Jahreserklärung). Die Summe der mit 10% zu versteuernden Umsätze wurde mit 21.285,62 €, die darauf entfallende USt jedoch mit lediglich 757,89 € beziffert (Kennzahl 029 der USt-Jahreserklärung); hinsichtlich des Betrages von 757,89 € war auf der Erklärung folgender handschriftlicher Vermerk angebracht: "Siehe Beilage zur USt-Erklärung".

Diese "Beilage zur Jahressteuererklärung" weist folgenden Wortlaut auf:

"In der Jahresumsatzsteuererklärung der WEG wurde für 2002 hinsichtlich der mit 10% USt zu versteuernden Einnahmen eine Bemessungsgrundlage von 21.285,62 € ermittelt. Mit diesen Einnahmen wurden die Ausgaben für das Haus der WEG bestritten, darunter folgende Beträge:

<i>Postgebühren:</i>	<i>418,04 €</i>
<i>...Hausmeister inkl. Krankenkasse:</i>	<i>8.031,84 €</i>
<i>Versicherung:</i>	<i>2.710,09 €</i>
<i>Grundsteuer Gemeinde:</i>	<i>2.546,80 €</i>
<i>[Summe:]</i>	<i>13.706,77 €</i>

Auf all diese Kosten wäre nach derzeitiger Praxis zu § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 10% USt aufzulegen, die den jeweiligen Wohnungseigentümern seitens der WEG zu verrechnen wäre, sodass die WEG verpflichtet wäre, einen USt-Betrag von 1.305,66 € abzuliefern. [...]

Diese Praxis verstößt aber gegen die Richtlinie 77/388/EWG und insbesondere gegen das EuGH-Urteil Card Protection Plan (kurz: CCP) vom 25. Februar 1999 (vgl. dazu Kilches, Umsatzsteuerfreie Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften, Finanz-Journal 1999, S 1).

Nach dem Urteil CCP sind zunächst Versicherungsleistungen, auch wenn sie weiterverrechnet werden, steuerfrei zu belassen.

Das Bezahlen von Postgebühren und Grundsteuer ist ein reiner Durchlaufposten für die WEG und keine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit.

Der Hausbesorger beschränkt seine Tätigkeit auf die allgemeinen Einrichtungen des Hauses. Eine direkte Leistung an den einzelnen Miteigentümer erfolgt nicht; die WEG ist aber Dienstgeber des Hausbesorgers, sodass dessen Tätigkeit keine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit darstellt. Leistungsempfänger ist aber ebenso wiederum alleine die WEG. Die WEG erbringt ihrerseits keine weitere Leistung, weil die Leistung des Hausbesorgers bei ihr das Ziel erreicht hat. Daher besteht keine Umsatzsteuerpflicht.

Es wird daher ausdrücklich der Antrag auf Bescheiderlassung über die Zahlungspflicht von 1.370,68 € an 10% USt für den Miteigentümern verrechnete Aufwendungen der WEG für Postgebühren, Grundsteuer, Hausbesorger und Versicherung im Jahr 2002 gestellt."

Am 21. Dezember 2005 erließ das Finanzamt den streitgegenständlichen USt-Bescheid für das Jahr 2002 und setzte die auf die mit 10% zu versteuernden Umsätze der WEG (21.285,62 €, siehe oben) entfallende USt mit 2.128,56 € fest; der Rechtsauffassung des steuerlichen Vertreters der Bw. wurde somit nicht gefolgt. Die Begründung dieses Bescheides enthält folgenden Wortlaut:

"Gemäß § 4 UStG 1994 gehören zum Entgelt ua. die weiterverrechneten Betriebskosten (Hausmeisterlohn, Müllabfuhr, Schornsteinreinigung, Stiegenhausbeleuchtung), Versicherungsbeiträge, wenn die Gemeinschaft Versicherungsnehmer ist, und Grundsteuerbeträge, die nicht dem einzelnen Wohnungseigentümer, sondern der WEG als solcher für das gesamte Objekt vorgeschrieben werden und von der Gemeinschaft im eigenen Namen entrichtet werden. Auf die persönliche Vorsprache sowie die Telefongespräche wird verwiesen."

In der gegen den oa. USt-Bescheid für das Jahr 2002 erhobenen Berufung machte der steuerliche Vertreter der Bw. erneut die seiner Auffassung nach bestehende Gemeinschaftsrechtswidrigkeit im Zusammenhang mit der Regelung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 (grundätzliche Belastung der von der WEG weiterverrechneten Kosten mit 10% USt) geltend. Im Einzelnen führte er aus:

Zentrales Argument des Finanzamtes für die Zahlungspflicht im bestrittenen Umfang von 1.370,68 € sei gewesen, dass die von der WEG an den einzelnen Wohnungseigentümer weiterverrechneten Kosten als Bestand einer einheitlichen Leistung durch die WEG anzusehen seien. Von der Annahme des Vorliegens einer "einheitlichen Leistung" iSd USt-Rechtes hänge die Frage des anzuwendenden USt-Satzes ab. Fänden nämlich mehrere unterschiedliche Leistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, in eine einheitliche Leistung Eingang, stelle sich die Frage, ob diese Leistungen jeweils gesondert zu verrechnen seien und der jeweilige Steuersatz zur Anwendung komme, oder ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden sei.

Beim Urteil des EuGH 25.2.1999, C-349/96, Card Protection Plan (CPP), handle es sich um eine weit beachtete Entscheidung, die in mehrfacher Weise für den vorliegenden Fall von Bedeutung sei. Im dortigen Fall habe der Gerichtshof nämlich die Rechnungslegung bzw. genauer die Anwendung von Steuersätzen auf eine solche einheitliche Leistung zu beurteilen gehabt.

Die Bw. vertrete die Ansicht, dass für die nationale Rechtslage in § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 grundsätzlich die Vermutung der Umsetzungsrichtigkeit betreffend die Richtlinie 77/388/EWG zu gelten habe. Dementsprechend sei § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 aber

richtlinienkonform und damit im Sinne des Leistungsbegriffes gemäß Art. 2 und 4 dieser Richtlinie auszulegen.

Zentrale Bedeutung habe die Aussage des EuGH im Fall CPP in der Rz 31 dieses Urteiles, wonach trotz einheitlichen Preises ust-freie Leistungen aus einer Gesamtleistung herausgerechnet werden und durch gesonderten Ausweis in der Rechnung dann auch ust-frei behandelt werden könnten. Im Fall CPP sei es insbesondere darum gegangen, dass ein Unternehmen seinen Kunden diverse Dienstleistungen zusammen als Leistungspaket mit einer Versicherungsleistung angeboten habe. Das Unternehmen habe jedoch aus Wettbewerbsgründen die Versicherungsleistung, die es zukaufe, ust-frei belassen wollen. Der EuGH habe dem zugesimmt und in der Rz 23 des Urteiles insbesondere erklärt, dass es dem Zweck der Richtlinie widersprechen würde, wenn eine ust-freie Versicherungsleistung durch Weiterverrechnung für den Endkunden plötzlich als ust-pflichtig zu behandeln sein würde. Aus dem Urteil CPP lasse sich daher nach Meinung der Bw. der Grundsatz ableiten, dass nach der Richtlinie 77/388/EWG eine Leistung, die auf Grund dieser Richtlinie ust-frei sei, auch bei Weiterverrechnung ust-frei zu bleiben habe. Selbst in der Judikatur des EuGH sei diese Frage bislang über das Urteil CPP hinaus nicht behandelt worden.

Im vorliegenden Fall wäre die Beantwortung dieser Frage von Relevanz. Die Bw. verweise nämlich darauf, dass es betreffend die Kosten für den Hausbesorger bzw. Hausbetreuer, die Hausversicherung und die Entrichtung der Grundsteuer zu keiner Belastung mit 10% USt bei ihr kommen dürfe, da es sich um jedenfalls ust-freie Vorgänge handle, wenn diese Kosten über die WEG an die Wohnungseigentümerin anteilig weiterverrechnet würden. Im Detail begründe sich dies wie folgt:

Betreffend die Gebäudeversicherung könne sich die Berufung direkt auf die Rz 23 im Urteil CPP stützen, weil bereits dort ausgeführt werde, dass Versicherungsleistungen auch bei der Weiterverrechnung über einen Dritten ust-frei zu bleiben hätten.

Die Bezahlung der Hausbesorgerin durch die WEG stelle keine Bezahlung einer ust-pflichtigen Leistung dar, weil die Hausbesorgerin Angestellte der WEG sei und daher bereits gegenüber der WEG keine USt-Pflicht entstehe. Die Hausbesorgerin erbringe aber auch gegenüber dem einzelnen Wohnungseigentümer keine spezifische Leistung, sondern sei nur zur Betreuung der allgemeinen Flächen des Hauses zuständig. Die anteilige Weiterverrechnung bzw. Kostenaufteilung der Lohnkosten auf die Wohnungseigentümer sei aber ebenso kein die USt-Pflicht begründender Vorgang, weil reine Weiterverrechnung in diesem Fall keine Leistung iSd Art. 2 und 4 der Richtlinie 77/388/EWG darstelle.

Eine ähnliche Argumentation gelte für die Weiterverrechnung der Grundsteuer an den einzelnen Wohnungseigentümer. Die Bezahlung einer Abgabe bzw. Steuer bzw. Gebühr durch die WEG stelle ebenso wenig eine uest-pflichtige Tätigkeit dar wie die anteilige Weiterverrechnung bzw. Kostenaufteilung an den einzelnen Wohnungseigentümer.

Anschließend ging der steuerliche Vertreter auf die Auslegung der Richtlinie 77/388/EWG ein, indem er nach wortwörtlicher Wiedergabe von deren Art. 2 und Art. 4 Abs. 1 und 2 ausführte, diese Bestimmungen seien für die Entscheidung des vorliegenden Falles von zentraler Bedeutung. Der Stand der Rechtsprechung des EuGH zu diesen Normen sei folgender:

Der in Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG verwendete Begriff der "Dienstleistung gegen Entgelt" setze das Vorliegen einer Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert voraus. Der Gerichtshof habe daraus geschlossen, dass es an einer Besteuerungsgrundlage fehle und dass Leistungen somit nicht der Mehrwertsteuer unterlägen, wenn sich die Tätigkeit eines Dienstleistenden ausschließlich darauf beschränke, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen. Der Begriff der "Dienstleistungen gegen Entgelt" setze nämlich das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus.

Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung sei alles, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen werde; eine Dienstleistung sei daher nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe. Eine Dienstleistung werde "gegen Entgelt" erbracht und somit steuerpflichtig, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis (sog. synallagmatisches Rechtsverhältnis) bestehe, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht würden. Die vom Leistenden empfangene Vergütung bilde den tatsächlichen Gegenwert für die von ihm erbrachte Leistung. Wenn die Tätigkeit eines Dienstleistenden darin bestehe, ausschließlich Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, gebe es keine Besteuerungsgrundlage. Dann unterlägen diese Leistungen nicht der Mehrwertsteuer.

Nach ständiger Rechtsprechung sei Besteuerungsgrundlage bei Lieferung einer Ware oder Erbringung einer Dienstleistung die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung. Diese Gegenleistung stelle also den subjektiven, nämlich tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar und müsse in Geld ausgedrückt werden können.

Nach Art. 2 der Richtlinie 77/388/EWG unterliegen dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nur Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Charakter. Als Steuerpflichtiger gelte gemäß Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie, wer eine dieser wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausführe. Nach Art. 4 Abs. 2 gehörten zu den "wirtschaftlichen Tätigkeiten" alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden und insbesondere auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassten. Nach Art. 2 Nr. 1 unterliege eine Tätigkeit schließlich nur dann der Mehrwertsteuer, wenn der Steuerpflichtige "als solcher" handle.

Die Bedeutung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit werde durch folgende Beispiele aus der Judikatur deutlich: Der Bezug von Dividenden durch eine Holdinggesellschaft sei kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit und falle daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Dagegen fielen Zinsen, die ein Unternehmen der Immobilienverwaltung für Geldanlagen erhalte, die es auf eigene Rechnung mit von den Miteigentümern oder Mietern erhaltenen Mitteln vornehme, unter die Mehrwertsteuer, da Zinszahlungen nicht auf dem bloßen Eigentum eines Wirtschaftsgutes beruhten, sondern das Entgelt für die Überlassung von Kapital an einen Dritten darstellten.

Sei die Weiterverrechnung von Grundsteuerbeträgen und Hausbesorgerkosten an die Bw. nicht als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Art. 2 und 4 der Richtlinie 77/388/EWG zu beurteilen, dann dürften diese Kosten konsequenterweise auch nicht gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 einer Besteuerung unterworfen werden. Diese Kosten seien daher von einer Besteuerung mit 10% USt auszuscheiden. Hinsichtlich der Weiterverrechnung für Versicherungsleistungen liege darüber hinaus ohnedies das Urteil im Fall CPP vor, sodass eine Steuerfreiheit dieser Leistung bereits entschieden sei. Vorgeschlagen werde, dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist die anteilige Bezahlung der Gebäudeversicherung durch einen Wohnungseigentümer einer WEG, deren Polizze auf die WEG ausgestellt ist und in der der einzelne Wohnungseigentümer begünstigt ist, nach Artikel 13 lit. A der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei, wenn die Kosten der Versicherung mit anderen Betriebskosten des Gebäudes in Rechnung gestellt werden?

2. Stellt die Bezahlung der Grundsteuer durch den Hausverwalter im Namen der WEG eine steuerbare Leistung dar, die den einzelnen Wohnungseigentümern zuzüglich USt zu verrechnen ist oder kann die Grundsteuer, wenn sie dem einzelnen Wohnungseigentümer

gemeinsam mit anderen Betriebskosten in Rechnung gestellt wird, iSd Urteiles des EuGH 25.2.1999, C-349/96, CPP, ust-frei belassen werden?

3. Kann das nicht steuerbare Entgelt des bei der WEG beschäftigten Hausbesorgers samt den nicht steuerbaren Lohnnebenkosten bei der anteiligen Weiterverrechnung dieser Kosten im Rahmen der Betriebskostenabrechnung an den einzelnen Wohnungseigentümer ust-frei belassen werden?

Weiters zitierte der steuerliche Vertreter der Bw. *Ruppe*, UStG, 2. Auflage, § 10 Tz 81:

"Die Auffassung von Kilches (Finanz-Journal 1999, S 4), dass bei den nicht ust-be-lasteten Kosten – Grundsteuer, Versicherungen, Hausbesorger – keine (ust-pflichtige) Leistung der WEG vorliege, dürfte mit dem Grundgedanken der gegenwärtigen Regelung, die davon ausgeht, dass die WEG eine eigenständige und einheitliche Leistung an die Wohnungseigentümer erbringt, nicht vereinbar sein."

Ruppe lehne daher die hier vertretene Rechtsauffassung nicht absolut ab; seine Beurteilung der Ansicht von *Kilches* stütze klar die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens wegen Unklarheit der Anwendung des Gemeinschaftsrechtes. Im vorliegenden Fall spreche aber gerade das Urteil CPP für die Vertretbarkeit der Ansicht der Bw., das *Ruppe* in seinem Kommentar jedoch noch gar nicht berücksichtigen habe können. In diesem Kommentar finde sich ab S 1527 ein "Verzeichnis der verarbeiteten EuGH-Judikatur". Diese Liste ende mit dem Urteil "Belgokodex SA" vom 3. Dezember 1998. Damit sei klar erwiesen, dass *Ruppe* das Urteil vom 25. Februar 1999, CPP, nicht mehr berücksichtigt habe. Darüber hinaus sei bereits die vormalige Rechtslage (§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1972) von *P. Doralt*, ÖStZ 1990, S 238, in vergleichbarer Weise kritisiert worden; diese alte Rechtslage sei aber völlig ident in die streit-gegenständliche Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 übernommen worden. Aus all' dem folge, dass nicht nur betreffend die "Verustung" der Gebäudeversicherung ein direkt präjudizielles Urteil iSd Standpunktes der Bw. vorliege, sondern die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens unumgänglich sei.

Da auf die angeführten Ausgaben Postgebühren, Hausmeister inklusive Krankenkasse, Versicherung und Grundsteuer von in Summe 13.706,77 € (siehe oben) nach derzeitiger Praxis zu § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 10% USt aufzuerlegen wäre, die den jeweiligen Wohnungseigentümern seitens der WEG zu verrechnen wäre, sodass die WEG verpflichtet wäre, einen USt-Betrag von 1.305,66 € abzuliefern, stellte der steuerliche Vertreter den Antrag auf Vernehmung der W, Hausverwalterin, per Adresse X, Immobilienmakler und Hausverwalter KEG, in Y, Z-Gasse 20, zum Beweis der Aufwendungen der WEG. Ein weiterer Antrag auf Ver-

nehmung der W wurde gestellt, da das erstinstanzliche Verfahren mangelhaft sei, weil das Finanzamt weder die angebotenen Beweise aufgenommen noch aus Eigenem die notwendigen Feststellungen getroffen habe, ob das Sachverhaltsvorbringen der Bw. gegeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Rechtsgrundlagen:

Die zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides geltende Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) – ABl. 1977 Nr. L 145/1 in der Fassung der Richtlinie 2004/66/EG vom 26. April 2004, ABl. Nr. L 168/35, Art. 2, lautet:

Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;
2. die Einfuhr von Gegenständen.

Art. 4 dieser Richtlinie lautet:

(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

[...]

Artikel 13 Teil B lit. a dieser Richtlinie lautet:

B. Sonstige Steuerbefreiungen

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der

nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

a) die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und –vertretern erbracht werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, unterliegen der Umsatzsteuer die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. [...]
2. Der Eigenverbrauch im Inland. [...]
3. Die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). [...]

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit. wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 leg. cit. nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme) [...]

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c leg. cit. sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 leg. cit. fallenden Umsätzen steuerfrei die Umsätze aus Versicherungsverhältnissen [...], soweit für diese Umsätze ein Versicherungsentgelt im Sinne des § 3 des Versicherungssteuergesetzes 1953 gezahlt wird [...], sowie die Leistungen, die darin bestehen, dass anderen Personen Versicherungsschutz verschafft wird [...]

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht und die Wohnzwecken dienen, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme.

B) Fest steht im gegenständlichen Fall, dass bei der Bw. die in der "Beilage zur Jahressteuererklärung" und in der Berufung angeführten Aufwendungen für Postgebühren, Hausmeister inklusive Krankenkasse, Versicherung und Grundsteuer von insgesamt 13.706,77 € (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung) tatsächlich angefallen sind; der Unabhängige Finanzsenat geht von der Richtigkeit des Sachverhaltsvorbringens der Bw. aus. Damit erübrigt sich die Vernehmung der Hausverwalterin W zu diesem Thema, weshalb die diesbezüglichen Beweisanträge des steuerlichen Vertreters abzuweisen sind.

C) Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich die Rechtsfrage der Gemeinschaftsrechtskonformität der Regelung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 unter dem Blickwinkel der vom steuerlichen Vertreter in seiner Berufung vorgetragenen Bedenken, die er im Wesentlichen auf den Leistungsbegriff sowie den Begriff der "wirtschaftlichen Tätigkeit" in Art. 2 und 4 der Richtlinie 77/388/EWG und auf das Urteil des EuGH 25.2.1999, CPP, stützt (siehe oben im Sachverhaltsteil). Insbesondere vertritt der steuerliche Vertreter die Auffassung, dass bei den nicht mit USt belasteten Kosten, wie va. Gebäudeversicherung, Hausbesorger und Grundsteuer, keine ust-pflichtige Leistung der WEG vorliege.

a) Dazu ist festzuhalten, dass nach der österreichischen herrschenden Lehre, die den eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 ("Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb...") für sich hat, die WEG sowohl als Errichtergemeinschaft als auch bei der Verwaltung der Anlage *Leistungen als Unternehmer* erbringt; das Entgelt besteht in letzterem Fall aus den von den Eigentümern ersetzen Aufwendungen (Betriebskosten, Versicherungen, Grundsteuer etc.), es sei denn, die Aufwendungen sind von der Gemeinschaft im fremden Namen geleistet worden (dann durchlaufende Posten: *Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 4 Tz 99). Die Tätigkeit von WEGs, die in der Erhaltung und Verwaltung des Gebäudes gegen Kostenersatz besteht, wird *als unternehmerisch gewertet* (*Ruppe*, § 2 Tz 25; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Kommentar, § 2 Rz 19; UStR 2000, Rz 185); die gegenwärtige Regelung geht davon aus, dass die WEG eine *eigenständige und einheitliche Leistung an die Wohnungseigentümer* erbringt (*Ruppe*, § 10 Tz 81; vgl. dazu auch *Kolacny/Scheiner*, ÖStZ 1990, S 91: "Leistungen der Wohnungseigentümerschaft(en)"; *Kolacny/Caganek*, UStG, 3. Auflage, § 10 Anm. 27; *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 10 Abs. 2 Z 4, Anm. 66 ff, insbesondere Anm. 68 f.; *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, § 10 Rz 68 ff).

Konsequenz dieser herrschenden Auffassung ist, dass die WEG hinsichtlich der an sie erbrachten Leistungen (zB Reparaturleistungen, Müllabfuhr, Wasserlieferungen, Verwaltungsleistungen usw. betreffend das Gebäude) den Vorsteuerabzug (*vielfach mit 20%*) hat, aber die an die einzelnen Wohnungseigentümer weiterverrechneten Kosten (auf Grund der gegenständlichen Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 *nur mit 10%*) der USt unterwerfen muss; Steuerpflicht liegt allerdings unabhängig davon vor, ob für die weiterverrechneten Kosten ein Vorsteuerabzug möglich war oder nicht (kein Vorsteuerabzug zB bei Grundsteuer, Versicherung, Hausbesorgerentgelt), da die Aufwendungen auch in diesen Fällen die WEG als solche betreffen (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, § 10 Abs. 2 Z 4, Anm. 69; *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, § 10 Rz 69 f.; *Ruppe*, § 10 Tz 81). Mit der gegenständlichen Bestimmung wurde eine Gleichstellung der Wohnungseigentümer mit den Wohnungsmietern hinsichtlich der Kosten für die Erhaltung, Verwaltung und den Betrieb des Gebäudes erreicht (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, § 10 Abs. 2 Z 4, Anm. 70; *Kolacny/Scheiner*, ÖStZ 1990, S 91, unter Verweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum UStG 1972); die Regelung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 stellt idR eine Begründigungsvorschrift dar.

b) Im Gegensatz zur angeführten herrschenden Lehre, die, wie dargestellt, in sämtlichen diesbezüglichen Großkommentaren vertreten wird, steht die Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters, die dieser in einem bereits im Jahre 1999 veröffentlichten Aufsatz (*Kilches*, FJ 1999, S 4) postuliert hat. Dieser Auffassung, wonach Hausbesorger-, Grundsteuer- und Versicherungsentgelte steuerfrei zu belassen wären, weil keine Leistungen gegenüber den Wohnungseigentümern vorlägen, hat sich jedoch, soweit ersichtlich, bis heute keiner der Großkommentare angeschlossen (vgl. dazu der Ende 2006 erschienene Kommentar von *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, § 10 Rz 70 aE); lediglich *Ruppe*, § 10 Tz 78, führt "gemeinschaftsrechtliche Bedenken bei *Kilches*, FJ 1999, 4" an und meint, dass dessen Auffassung "mit dem Grundgedanken der gegenwärtigen Regelung, die davon ausgeht, dass die WEG eine eigenständige und einheitliche Leistung an die Wohnungseigentümer erbringt, nicht vereinbar sein" dürfte (§ 10 Tz 81 aE).

In Anbetracht dieser wortwörtlichen Wiedergabe der Ausführungen *Ruppes* zur Auffassung des steuerlichen Vertreters erscheint die Argumentation desselben in seiner Berufung, wonach *Ruppe* "klar die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens wegen Unklarheit der Anwendung des Gemeinschaftsrechtes" stütze, als nicht nachvollziehbar; als zutreffender erscheint vielmehr die ebenfalls in der Berufung getroffene Aussage des steuerlichen Vertreters,

wonach *Ruppe* "die hier vertretene Rechtsauffassung nicht absolut" ablehne. Schließlich geht auch die Argumentation des steuerlichen Vertreters, *Ruppe* habe in der 2. Auflage seines Kommentars das Urteil des EuGH 25.2.1999, CPP (das für die Vertretbarkeit seiner Ansicht spreche; dazu unten), noch gar nicht berücksichtigen können, ins Leere, da *Ruppes* Ausführungen zur streitgegenständlichen Problematik (§ 10 Tz 78 ff, "Leistungen der Gemeinschaften der Wohnungseigentümer") in der mittlerweile (Ende 2005) erschienenen 3. Auflage dieses Werkes, in die das Urteil CPP bereits eingearbeitet ist (vgl. S 1745 dieser Auflage, "Verzeichnis der verarbeiteten EuGH-Judikatur"), keine Änderungen erfahren haben, die auf das Urteil CPP zurückzuführen sind.

c) Für die Rechtsauffassung der herrschenden Lehre ist freilich auch § 4 Abs. 1 UStG 1994 ins Treffen zu führen, wonach Entgelt alles ist, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten; auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und Vertragserrichtungskosten (§ 4 Abs. 1 UStG 1994), freiwillige Gegenleistungen (§ 4 Abs. 2 Z 1 leg. cit.) und Entgelte von dritter Seite (§ 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994) gehören zum Entgeltbegriff (vgl. *Ruppe*, § 4 Tz 8). Bemessungsgrundlage ist das *ungekürzte Entgelt* (*Ruppe*, § 4 Tz 22); auch *Aufwendungen des Unternehmers*, die dieser *gesondert weiterverrechnet* (Auslagen- oder Spesenersatz; zB Fahrtkosten, Porti) gehören dazu, sofern der Unternehmer die Aufwendungen im eigenen Namen getätigt hat (*Ruppe*, § 4 Tz 22); ebenso grundsätzlich *auch Abgaben und abgabenähnliche Belastungen*, die der Unternehmer im Zusammenhang mit der Leistung schuldet und die er weiterverrechnet bzw. aus dem Entgelt tilgt (*Entgeltsbestandteil sind daher auch die speziellen Verbrauchssteuern, die Energieabgaben, die Vergnügungssteuern, die Normverbrauchsabgabe, der Altlastenbeitrag, die Werbeabgabe*: *Ruppe*, § 4 Tz 23). Durchlaufende Posten (§ 4 Abs. 3 UStG 1994) und die USt (§ 4 Abs. 10 leg. cit.) gehören nicht zum Entgelt (*Ruppe*, § 4 Tz 8).

§ 4 UStG 1994 entspricht den Vorgaben des Art. 11 der Richtlinie 77/388/EWG (Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, § 4 Rz 3); nach Art. 11 A. Abs. 2 lit. a der Richtlinie sind auch Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen (abgedruckt bei *Ruppe*, Anhang XX, S 1664).

Folgerichtig besteht nach der herrschenden Lehre das Entgelt bei der Verwaltung der Wohnungseigentumsanlage durch die WEG aus den von den Eigentümern ersetzen Aufwendungen (Betriebskosten, Versicherungen, Grundsteuer etc.: *Ruppe*, § 4 Tz 99; weiters *Kolacny/Caganek*, § 4 Anm. 9, und *Scheiner/Kolacny/Caganek*, § 4 Anm. 238). Die gegen-

teilige Auffassung des steuerlichen Vertreters würde letztendlich dazu führen, das oben dargestellte System der *Weiterverrechnung von Aufwendungen* (beispielsweise werden auch Fahrtkosten bei der Weiterverrechnung der USt unterzogen, selbst dann, wenn ein Vorsteuerabzug bei diesen *nicht* möglich war (Kilometergelder)) *und Abgaben* an sich in Frage zu stellen.

Dazu kommt, dass die Regelung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 *nicht zwingend* mit dem Bestehen einer WEG nach Zivilrecht verknüpft ist: Einer WEG kommt nämlich umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft nur dann zu, wenn diese nach außen hin im eigenen Namen zur Erzielung von Einnahmen auftritt (*Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, § 2 Rz 18); werden die Aufwendungen von der Gemeinschaft im *fremden* Namen geleistet, liegen *durchlaufende Posten* vor (Ruppe, § 4 Tz 99), die *nicht* in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind (*Kolacny/Caganek*, § 4 Anm. 9, erwähnen den Fall, dass der einzelne Wohnungseigentümer Versicherungsnehmer ist und die Gemeinschaft die Prämien im fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt und verausgabt; diesfalls kommt es zu *keiner* USt-Belastung der Versicherungsbeiträge).

d) Nach der herrschenden Lehre erbringt die WEG eine eigenständige *und einheitliche* Leistung an die Wohnungseigentümer (siehe dazu bereits oben mit ausführlichen Literaturverweisen): Nach dem von Rechtsprechung und Lehre entwickelten *Grundsatz der Unteilbarkeit/Einheitlichkeit einer Leistung* sind mehrere gleichrangige Leistungen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen. Formieren die Leistungen eine *Einheit*, geht die herrschende Lehre von einer *einzig* Leistung aus. Nach der Judikatur bedarf es für eine unteilbare Leistung eines engen wirtschaftlichen Zusammenhalts und eines intensiven Wechselspiels zwischen den Leistungen, welches die einzelne Leistung als Teil eines Ganzen erscheinen lässt; eine einheitliche Leistung darf nicht in ihre einzelnen Bestandteile zerlegt werden (*Hörtnagl*, Besteuerung von Sporttrainern in Einklang mit der 6. MwSt-RL?, SWK 29/2006, S 819, mit Literatur- und Judikaturnachweisen).

Genau dies liegt bei der Regelung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 vor; die Leistungen an die Wohnungseigentümer greifen ineinander, sodass die einzelne Leistung als Teil einer Gesamtleistung erscheint, die gegenüber den Einzelleistungen nach der Verkehrsauffassung eine andere Qualität besitzt (vgl. *Ruppe*, § 1 Tz 31): Die zur Verwaltung der Wohnungseigentumsanlage gehörenden Leistungen, wie beispielsweise Wasserbezug, Kanalbenutzung, Müllabfuhr, Gebäudeversicherung, Hausbesorger (anschaulich *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, § 10 Rz 75, "Beispiel für eine Betriebskostenabrechnung")

stellen eine Einheit dar, es besteht ein enger wirtschaftlicher Zusammenhalt, die einzelnen Leistungen sind als Teil eines Ganzen anzusehen (so wäre die Verwaltung einer Wohnungseigentumsanlage beispielsweise ohne Wasserbezug oder Müllabfuhr nicht denkbar).

Darin ist aber der Unterschied zum Urteil des EuGH 25.2.1999, CPP, zu erblicken:

Der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt betraf den Fall, dass die Klägerin ihren Kunden eine "Kartenregistrierungsdienstleistung" (ua. Speicherung der Kreditkarten der Kunden im Computer der Klägerin; Bereitstellung einer Telefonverbindung, um einen Kreditkartenverlust zu melden; im Falle eines Verlustes Unterstützung bei der Bestellung von Ersatzkarten) und eine "Versicherungsdienstleistung", die eine Entschädigung für finanzielle Verluste des Karteninhabers im Falle des Verlustes oder des Diebstahls (etwa Entschädigung bei betrügerischer Verwendung von Karten; Entschädigung für die Kosten der Wiederbeschaffung verlorener Gepäckstücke, Taschen, Autoschlüssel, Reisepässe, Versicherungspolizzen) und ua. eine Vermittlung von Arztterminen im Ausland über einen Telefondienst vorsah, anbot.

Der maßgebliche Unterschied zur Regelung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 (Erbringen einer eigenständigen und einheitlichen Leistung an die Wohnungseigentümer) liegt darin, dass beide der oa. Leistungen – die "Kartenregistrierungsdienstleistung" und die "Versicherungsdienstleistung" – *durchaus getrennt voneinander angeboten* werden können; die beiden Leistungen greifen *nicht* derart ineinander, dass von Vornherein die eine nicht ohne die andere denkbar wäre: So wäre es etwa durchaus möglich, die Kreditkartenspeicherung im Computer, die Bereitstellung einer Telefonverbindung, um einen Kreditkartenverlust zu melden, und die Unterstützung bei der Bestellung von Ersatzkarten auch ohne Entschädigung für verlorene oder gestohlene Gepäckstücke, Autoschlüssel, Versicherungspolizzen uä. anzubieten; auch die Vermittlung von Arztterminen im Ausland per Telefon ist keineswegs zwangsläufig mit der "Kartenregistrierungsdienstleistung" verbunden (folgerichtig kam der EuGH zu dem Schluss, im Falle des Vorliegens von zwei *gesonderten* (selbständigen) Dienstleistungen (wobei er die diesbezügliche Beurteilung dem vorlegenden Gericht überließ) diese ust-rechtlich *gesondert* zu beurteilen (und die "Versicherungsdienstleistung" ust-frei zu behandeln), im Falle des Vorliegens von Haupt- und Nebenleistung hingegen letztere dem steuerlichen Schicksal der Hauptleistung zu unterwerfen (womit es auch nach der Judikatur des EuGH möglich ist, die "Versicherungsdienstleistung" der USt zu unterziehen, sofern diese die Nebenleistung zur "Kartenregistrierungsdienstleistung" darstellt)).

Aus den dargelegten Gründen vermag das Urteil des EuGH 25.2.1999, CPP, die Argumentation des steuerlichen Vertreters nicht zu stützen.

Da der Unabhängige Finanzsenat somit in der Regelung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit zu erblicken vermag, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 12. April 2007